

Головацька С. І.,
к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку, Львівська комерційна академія, м. Львів

Хаймьонова Н. С.,
здобувач, Львівська комерційна академія, м. Львів

МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ БЮДЖЕТУВАННЯ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. *Управління витратами — це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами і місцями виникнення та постійного контролю рівня витрачання ресурсів підприємства, стимулювання та економії. У статті досліджено визначення категорії “управління витратами” у наукових працях вчених. Систематизовано принципи, цілі та функції системи управління витратами підприємств. Сформовано організаційні стадії систем управління витратами. Охарактеризовано недоліки діючих систем управління витратами. Бюджетування - це процес планування майбутньої діяльності підприємства та оформлення його результатів шляхом розроблення системи взаємопов'язаних бюджетів, яка охоплює планові та фактичні показники, оцінку та аналіз результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. У статті визначено значення та функції бюджетування як елементу системи управління витратами.*

Ключові слова: витрати, управління витратами, система, бюджет, бюджетування.

Holovatska S. I.,
Ph.D., Associate Professor, Associate professor of the Department of Accounting, Lviv Academy of Commerce, Lviv

Haymonova N. S.,
Postgraduate, Lviv Academy of Commerce, Lviv

METHODOLOGICAL TOOLS OF BUDGETING IN THE SYSTEM OF MANADGMENT OF COMPANY'S EXPENSES

Abstract. *Cost management is the process of purposeful formation of expenses by their types and places of appearance and continuous monitoring of spending company's resources, incentives and savings. In the article the definition of "cost management" category is researched in the scientific works of scientists. Principles, goals and functions of cost management system are systematized. Organizational stages of cost management systems are formed. The shortcomings of existing systems of cost management are characterized. Budgeting is the process of planning of the future activities of a company and presentation of the results through the development of a system of interconnected budgets, which covers planned and actual indicators, evaluation and analysis of financial and business activities of a company. In the article the importance and functions of budgeting as part of cost management system are determined.*

Keywords: costs, cost management system, budget, budgeting.

Постановка проблеми. Розвиток ринкової економіки в Україні спричинив радикальні зміни в плануванні, обліку і контролі виробничо-господарської діяльності підприємств, яким доводиться діяти в умовах стрімкого розвитку нових технологій, жорсткої конкуренції і нестабільності. Перспективи розвитку підприємства значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. Вміння планомірно й раціонально керувати ними за допомогою процесів бюджетування в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на підвищення ефективності діяльності підприємства. Управління витратами є важливою функцією економічного ме-

ханізму підприємства, що підтверджується численною кількістю науково обґрунтованих концептуальних конструкцій, методів та моделей системи управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідженні особливостей формування системи управління витратами та її складових здійснили такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Гололов С. Ф., Давидович І. Є., Загородній А. Г., Карпова Т. І., Кузьмін О. Є., Мудра Т. М., Озеран В. О., Садовська І. Б., Турило А. М., Крушельницька А. В., та ін., які вважають, що реальним напрямом опти-

мізації витрат є розробка системи управління ними. Виходячи з розгляду численних публікацій з проблематики управління витратами на підставі аналізу існуючих серед науковців підходів до сутнісного розуміння управління витратами доцільним є здійснити спробу ідентифікації його методів та принципів.

Метою наукової статті — є дослідження сутності та призначення бюджетування у системі управління витратами підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів і місць виникнення та постійного контролю їх рівня і стимулювання зниження. Управління витратами, як важлива функція економічного механізму будь-якого підприємства має функціональний та організаційний аспекти і включає наступні організаційні підсистеми:

- пошук і виявлення чинників економії ресурсів;
- нормування витрат фінансових, матеріальних і трудових ресурсів;
- планування (прогнозування) витрат за їх видами;
- облік та аналіз витрат;
- стимулювання економії ресурсів і зниження витрат.

Ефективне управління витратами - це складний, багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, ціллю яких є досягнення високого економічного результату, і який передбачає систематичний моніторинг фактичних витрат, їх поведінки під дією як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, прийняття рішення щодо покращення структури собівартості продукції тощо.

Дослідження наукових і методичних праць вчених показало, що існує досить широке і неоднозначне трактування поняття «управління витратами». Дефініції окремих наукових підходів до визначення цієї категорії представлено у таблиці 1.

Більшість науковців визначають, що основними принципами управління витратами є:

- застосування системного підходу до управління витратами;
- взаємозв'язок окремих елементів підсистем із завданнями системи загалом;
- відповідність системи обліку завданням управління витратами;
- аналіз і виявлення альтернативних шляхів досягнення мети;
- повнота і аналітичність інформації щодо рівня витрат;
- застосування ефективних методів зниження витрат;

Таблиця 1

Дефініції категорії «управління витратами» у наукових працях вчених

№ з/п	Автор	Визначення категорії
1	І. Є. Давидович [1]	Динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом
2	С. Ф. Голов [2]	Специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати
3	Т. М. Мудра, Л. І. Чернобай, Н. Л. Калиновська [3]	Процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць і носіїв та постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження
4	А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило [4]	Процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства. Критерієм оптимізації є мінімум витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку збуту, вільно провадити свою цінову політику та за інших рівних умов досягти більш високих розмірів прибутку
5	Г. Фандель [5]	Планомірне формування витрат на виробництво та збут продукції й контроль за їх рівнем
6	С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук [6]	Здійснення конкретних заходів з оптимізації співвідношення «затрати-результат», забезпечує досягнення підпорядкованих цілей шляхом регулювання процесів, що становлять господарську діяльність
7	А. А. Пилипенко [7]	Система принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, заснована на використанні об'єктивних економічних законів відносно формування й регулювання витрат, забезпечення ефективного використання ресурсів і капіталу підприємства в різних видах його діяльності відповідно до стратегічних та поточних цілей розвитку
8	О.В. Крушельницька [8]	Складний багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства; система принципів та методів розробки і реалізації управлінських рішень, заснованих на використанні об'єктивних економічних законів
9	А. І. Ясінська [9]	Полягає у цілеспрямованому впливові на витрати для зміни їхнього складу, структури або поведінки у зв'язку зі зміною умов виробничо-господарської діяльності підприємства
10	Л. М. Христенко, Р. О. Мозговий [10]	Система, керований блок (суб'єкт управління) якої спрямовано на послідовну реалізацію функцій управління витратами за допомогою певних методів, що дозволяє регулювати чинники та управляти процесами формування витрат з метою оптимізації їх структури та рівня

- стимулювання і мотивація працівників до зниження витрат;
- оцінка і контроль результатів діяльності підрозділів;
- забезпечення та реалізація останніх досягнень економіки, математики та практики для подальшого удосконалення.

Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, що притаманні управлінню будь-яким об'єктом: розробку, прийняття й реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування та планування, організацію, координацію й регулювання, мотивацію і активізацію та стимулювання виконання, облік і аналіз.

Організація системами управління витратами пов'язана з визначенням місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання, а також розробленням ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків підрозділів та конкретних працівників, які виконують весь комплекс виробничо-господарських та облікових робіт.

Система управління витратами повинна відповідати наступним цілям:

- 1) аналіз витрат ресурсів, споживаних найважливішими видами діяльності, для виявлення причин виникнення окремих витрат;
- 2) ідентифікація та усунення витрат, що не додають цінності, тобто витрат тих видів діяльності, які можуть бути усунені без шкоди якості та корисності продукту;
- 3) постійний пошук можливостей зниження витрат і економії коштів;
- 4) прийняття рішень, націлених на підвищення конкурентоспроможності продукції;
- 5) визначення ефекту та ефективності всіх основних видів діяльності, представлених на підприємстві;

б) ідентифікація та оцінка нових видів діяльності.

Проте більшість існуючих систем управління витратами визначається рядом недоліків, основні з яких приведено в таблиці 2.

В управлінні витратами використовують різноманітні методи управління, а саме: директ-костинг (direct-costing), стандарт-кост (standard-cost), таргет-костинг (target-costing), абсорпшен-костинг (absorption-costing), кайзен-костинг (kaizen-costing), CVP-аналіз, кост-кілінг, бенчмаркінг витрат, LCC-аналіз, метод EVA тощо.

У системах управління витратами доцільним і ефективним сьогодні є використання інформаційно-аналітичні можливості бюджетування, як елементу управлінського обліку і внутрішнього контролю.

Бюджетування - це адаптований до нових умов господарювання процес планування майбутньої діяльності підприємства та оформлення його результатів шляхом розроблення системи взаємопов'язаних бюджетів, яка охоплює планові і фактичні показники, оцінку та аналіз результатів фінансово-господарської діяльності підприємства, що використовуються як для планування та контролю поточних завдань, так і для коригування стратегічних цілей підприємства.

Основними цілями системи бюджетування є:

- складання реалістичних прогнозів та ефективне планування діяльності підприємства;
- визначення потреби структурних одиниць у фінансових ресурсах;
- контроль цільового використання коштів всіма структурами.

Можна виділити основні фактори, що безпосередньо впливають на побудову системи бюджетування підприємства:

- обмеження, що впливають на діяльність компанії (обсяг збуту, виробничі потужності і т.д.);

Таблиця 2

Недоліки діючих систем управління витратами підприємства

Недоліки діючих систем управління витратами	Наслідки недоліків діючих систем
Відсутні порядок регулювання та урахування сумарних витрат й їх структури на стадіях життєвого циклу продукції.	Неможливо цілеспрямовано впливати на оптимізацію та зниження сумарних витрат
Здійснюється лише автономне управління комплексом витрат за господарськими одиницям (ланкам) але не за виробами	Зниження витрат однієї із ланок може призвести до збільшення сумарних витрат; зменшується можливість планування витрат
Управління реалізується через план, сформований за базовими витратам, згідно критеріям оцінки діяльності конкретної господарської ланки	Підприємство орієнтуються на виконання плану, не враховуючи реальні можливості зниження витрат за виробами та досягнення науково-технічного прогресу
На кожній наступній стадії (етапі) не приймаються до уваги економічні розрахунки витрат, виконані на попередніх стадіях	Можливе завищення сумарних витрат; неточно оцінюється та враховується внесок учасників нововведень в загальні результати; неточно оцінюються результати розвитку
Відсутня закінчена система поетапного проектування; результати прогнозу не обов'язкові для наступних стадій	Затягується освоєння економічних параметрів виробу через відсутність послідовності економічних показників проекту за стадіями життєвого циклу виробу
При атестації економічного рівня та якості продукції майже не враховуються економічні параметри	Знижується об'єктивність та ефективність оцінки при атестації продукції
Відсутня стратегія зниження витрат учасниками процесу розвитку; не встановлені контрольні точки оцінки доцільності подальшого здійснення витрат	Допускається подорожчання витрат на повний життєвий цикл, неточності у визначенні планових завдань по зниженню витрат; можлива розробка проектів не з максимальною ефективністю
Не визначена структура управління витратами на виріб	Допускаються втрати ефективності під час зміни стадій життєвого циклу
Діюча система управління якістю не сповнена економічним змістом	Знижується ефективність управління витратами у виробництві

- види діяльності;
- стратегічні цілі;
- інформаційні потреби менеджменту компанії;
- розмір підприємства та система управління.

Необхідність впровадження бюджетного управління в практику діяльності суб'єктів господарювання обумовили наступні фактори: прогнозованість фінансового результату за проектами, підрозділами, підприємством в цілому; стабільне фінансування цілей та завдань проектів, підрозділів, компанії; своєчасне виконання своїх зобов'язань при нормальній потужності діяльності; підвищення кваліфікації і загальної ерудиції керівного складу, освоєння нової предметної області управління; можливість розподілити (делегувати) фінансову відповідальність і права на декілька рівнів управління

під загальною координацією керівного складу; для менеджерів вищої та середньої ланки виконання бюджету враховується у складі результатів роботи, та передбачає заохочення.

Загальний вигляд структури системи бюджетів підприємства наведено на рис. 1.

Зведений бюджет підприємства – це сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства, який складається з операційних і фінансових бюджетів.

Операційні бюджети підприємства – це сукупність бюджетів витрат та доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибутки (бюджет продажу; бюджет виробництва; бюджети витрат за видами; бюджет фінансових результатів).

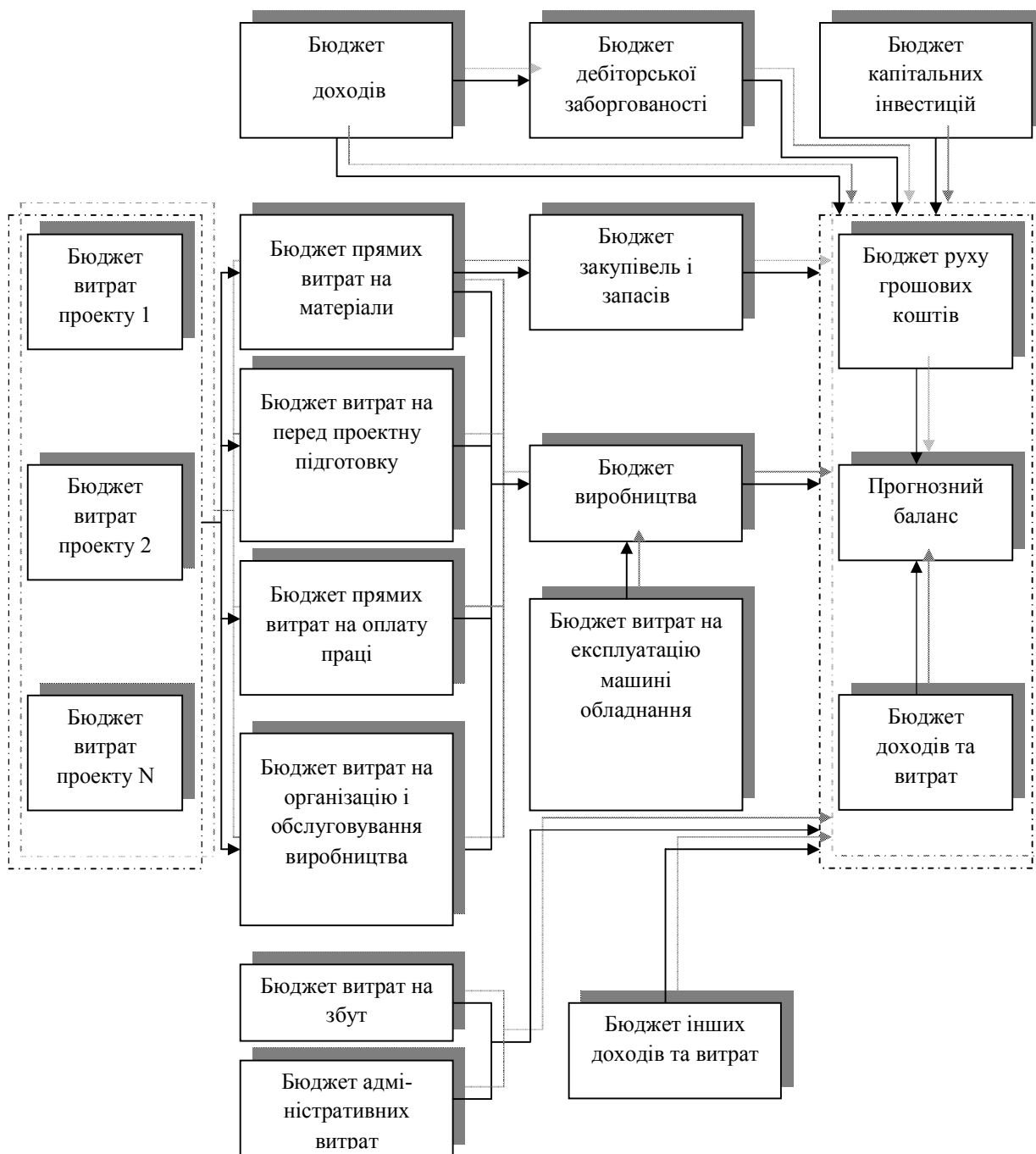


Рис. 1. Загальна структура зведеного бюджету підприємства

Фінансові бюджети підприємства – це сукупність бюджетів, які відображають грошові потоки та фінансовий стан підприємства (бюджет грошових коштів; бюджет капітальних інвестицій; прогнозний бухгалтерський баланс).

Удосконалення системи управління витратами на засадах бюджетування дозволяє розробити оптимальну концепцію ведення бізнесу для підприємства, довести прогнозні показники до відома виконавців завдяки узгодженню бюджетів з центрами відповідальності, значно спостити процедуру контролю за рівнем витрат підприємства та, як наслідок, на новому якісному рівні організувати рух фінансових потоків підприємства.

Система бюджетування повинна бути націлена на підвищення керованості й адаптованості підприємства до змін в умовах ринкової економіки та забезпечення оперативного одержання інформації про необхідність коригування стратегії і тактики управління підприємством. Впровадження системи наскрізного бюджетування робить підприємство інформаційно прозорим для комерційних банків, інвестиційних компаній та інших інвесторів, що дозволяє розширити можливості підприємства з погляду отримання довгострокових кредитів або розміщення нових емісій на фондовому ринку на вигідніших умовах для емітента.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Система управління витратами займає важливе значення в обґрунтуванні управлінських рішень під впливом зовнішнього економічного середовища і в налагодженні ефективного внутрішньогосподарського управління та створенні ефективного механізму планування, контролю і аналізу витрат. Перевагами бюджетування, як методичного прийому ефективного управління витратами є можливість формування своєчасної, достовірної та повної інформації про собівартість окремих видів продукції та їхні позиції на ринку порівняно з продукцією конкурентів; наявність ресурсів для гнучкого ціноутворення; прийняття управлінських рішень з використанням лише релевантної інформації; організація виробництва продукції, конкурентної щодо витрат цін.

ЛІТЕРАТУРА

1. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : [підручник] / С. Ф. Голов. — К.: Лібра, 2008. — 704 с.
2. Давидович І. Є. Управління витратами [Текст] : [навч. посібн.] / І. Є. Давидович — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 320 с.
3. Ковтун С. Управління затратами [Текст] / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. — Харьков : Изд. дом «Фактор», 2008. — 272 с.
4. Крушельницька О. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах [Текст] // Вісник ЖДТУ.— 2010.— № 1.— С. 125 – 129.
5. Мудра Т. М. Діагностика процесу управління витратами на засадах функціонального підходу: теоретичні аспекти та практичне застосування [Текст] / Т. М. Мудра, Л. І. Чернобай, Н. Л. Калиновська. —

Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2011_3/087-091.

6. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства [Текст] : [наукове видання] / А. А. Пилипенко. — Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. — 276 с.
7. Турило А. М. Управління витратами підприємства [Текст] : [навч. посібник] / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. — К. : Центр учбової літератури, 2006. — 120 с.
8. Фандель Г. Теория производства и издержек [Текст] — К. : Таксон, 1998. — 528 с
9. Христенко Л. М. Побудова системи управління витратами промислового підприємства [Текст] // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля.— 2011. — № 3 (157). — С. 247–253.
10. Ясінська А. І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах [Текст] // Вісник Національного університету Львівська політехніка.— 2007.— № 14 (594). — С. 357–360.

REFERENCES

1. Golov S. F. Upravlinskyiy oblik : pidruchnik / SF Goal. - K. : Libra , 2008. - 704 s.
2. Davidovic I.Є. Upravlinnya vitratami : navch . posibn. / I.Є. Davidovic - K. : Central uchbovoi literaturi , 2008. - 320 s.
3. Kovtun S. Management zatratami / S. Kovtun , N. Tkachuk , S. Savluk . - Harkov : Publ . House « Factor » , 2008. - 272 s.
4. Krushelynitsyka O.V. Udoskonalennya systems upravlinnya vitratami of pidpriemstvah / OV Krushelynitsyka // Visnik ZHDTU.- 2010.- № 1.- S. 125-129 .
5. Mudra T. M. Diagnostika procedural upravlinnya vitratami offside funktsionalynogo pidhodu : teoretichni practical aspects so zastosuvannya / T. M Mudra, L. I. Chernobyl N. L. Kalinovsyka . - Mode dostupu : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2011_3/087-091.
6. Pilipenko A. A, Organizatsiya oblikovo – analitichnogo zabezpechennya strategichnogo rozvitku pidpriemstva : naukove vidannya / A. A Pilipenko. — Harkiv : Type . HNEU , 2007. - 276 s.
7. Tourilo A. M. Upravlinnya vitratami pidpriemstva : navch . posibnik / A. M. Tourilo , J. B. Kravchuk , A.A. Tourilo. - K. : Central uchbovoi literaturi , 2006. - 120s .
8. Fandel D. Theoriya proizvodstva I izderzhkek / Fandely D. - K. : Taxon , 1998. - 528 s.
9. Khristenko L. M. Pobudova system upravlinnya vitratami promislovogo pidpriemstva / L. M. Khristenko, R. O. Mozgoviy // Visnik Shidnoukraïnskykogo natsionalynogo universitetu imeni Volodymyr Dalya.- 2011. - № 3 (157) . - S. 247-253 .
10. Yasinsky A. I. Sutnisty upravlinnya vitratami of vitchiznyanih pidpriemstvah / A. I. Yasinsky // Visnik Natsionalynogo universitetu Lyvivsyka politehnika.- 2007.- № 14 (594) . - S. 357-360 .